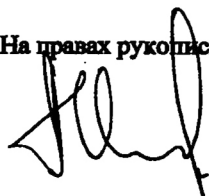


0-792833

На правах рукописи



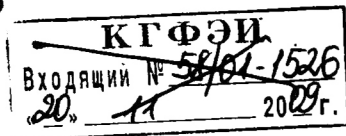
ИЩЕНКО Антон Анатольевич

**"УЧЕТ И КОНТРОЛЬ ИНВЕСТИЦИОННО-
СТРОИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОСТОГО
ТОВАРИЩЕСТВА"**

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Саратов - 2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета Саратовского государственного социально-экономического университета.

- Научный руководитель** - д-р экон. наук, профессор
Садыхова Тамара Махмудовна
- Официальные оппоненты** - д-р экон. наук, профессор
Миронова Ольга Алексеевна
- канд. экон. наук, доцент
Горбачева Людмила Александровна
- Ведущая организация** - Волгоградский государственный университет.

Защита состоится 10 декабря 2009 года в 15⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

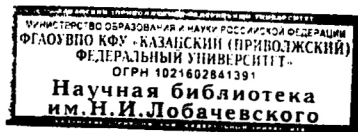
С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 10 ноября 2009 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000665064



Уч. сек. секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор

С.М.Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях недостаточности финансовых ресурсов необходим поиск наиболее оптимальных путей сотрудничества заинтересованных инвесторов в реализации коммерческих проектов. Согласно российскому законодательству регламентирована норма, позволяющая вести совместную деятельность путем временного объединения имущества, имущественных прав, профессиональных навыков и умений, деловых связей и деловой репутации в рамках договора простого товарищества. Такая организационно-правовая форма позволяет быстро создать первичную основу хозяйственных связей с установлением долгосрочных взаимоотношений для эффективного использования ресурсов. Особенно эта форма хозяйствования востребована при возведении объектов строительства, требующих значительных долгосрочных инвестиций.

Однако вовлечение разных субъектов хозяйствования со свойственными им экономическими задачами, решаемыми в рамках договора простого товарищества, при отсутствии в настоящее время достаточного нормативно-правового обеспечения, касающегося организации бухгалтерского и налогового учета их совместной деятельности, сопряжено со множеством проблем. Прежде всего, они связаны с определением специфических объектов бухгалтерского и налогового учета совместной деятельности; со спецификой формирования учетной политики участника, ведущего общие дела простого товарищества; с правильным формированием показателей отдельного баланса совместной деятельности.

В рамках указанных проблем большую значимость приобретают вопросы создания системы контроля за совместной деятельностью участников договора. При этом функционирование простого товарищества, направленного на реализацию инвестиционно-строительного проекта, обуславливает, прежде всего, необходимость в осуществлении контроля за распределением долей между товарищами в возведенном объекте недвижимости. Аудит, являясь одной из форм контроля, предполагает проверку целевого использования инвестированных средств по договору простого товарищества.

В этой связи представляется актуальным проведение исследования организации учета и контроля хозяйственных операций по совместной деятельности в рамках договора простого товарищества.

Степень разработанности проблемы. Общие вопросы учетно-аналитического обеспечения контроля за хозяйственными операциями совместной деятельности исследуются в научных работах Бабух А.А., Бондаренко Е.А., Вагаповой А.А., Гайворонской О.В., Грибкова А.И., Киселевой Т.А., Красовой О.С., Мишина М.В., Мироновой О.А., Садьковой Т.М., Семенихина В.В., Соколова А.А., Фомичевой Л.П. и ряда других отечественных ученых-экономистов.



Однако вопросы учета хозяйственных операций по совместной деятельности при возведении объектов недвижимости и контроля за использованием целевых средств по договору простого товарищества практически не освещены. Это обусловило выбор темы настоящего диссертационного исследования и определило постановку его цели и задач.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретических положений и методических рекомендаций по формированию учетной информации об инвестиционно-строительной деятельности простого товарищества для контроля за целевым использованием вкладов его участников.

Для достижения поставленной цели необходимо решение следующих задач:

- выявить особенности нормативно-правового обеспечения организации бухгалтерского учета и контроля совместной инвестиционно-строительной деятельности;

- рассмотреть экономическое содержание вклада как объекта бухгалтерского учета при реализации совместного инвестиционно-строительного проекта по договору простого товарищества;

- предложить новый подход к отражению в учете товарищей-инвесторов инвестиций в совместную инвестиционно-строительную деятельность по договору простого товарищества;

- определить специфические объекты бухгалтерского и налогового учета участника совместной деятельности, ведущего общие дела по договору простого товарищества;

- разработать методику обособленного синтетического учета хозяйственных операций совместной инвестиционно-строительной деятельности у участника, ведущего общие дела по договору простого товарищества;

- разработать структуру формы отдельного баланса, предусматривающей характерные совместной деятельности показатели;

- разработать методику проведения аудита совместной инвестиционно-строительной деятельности по договору простого товарищества.

Объектом исследования избраны предприятия холдинга "РосКонтракт", производящие продукцию, оказывающие услуги, выполняющие строительно-монтажные и ремонтные работы: ООО "Мастерская дизайна", ИП Польская Н.Н., ООО "РосСтройКерамика", ООО "Мелзавод", ООО "Мир офисной техники и оборудования", ООО "СаратовСтройКонтракт".

Предметом исследования являются теоретические и практические проблемы учета и контроля хозяйственных операций, характерных совместной инвестиционно-строительной деятельности по договору простого товарищества.

Теоретическую основу исследования составили труды ведущих отечественных и зарубежных ученых, посвященные специфике учета и контроля совместной деятельности. Методологической основой исследования послужили выборочное наблюдение, обследование, методы сравнительного и логического анализа.

Информационной базой исследования явились законодательные акты и нормативные документы государственных органов власти Российской Федерации, положения Налогового кодекса РФ, опубликованные материалы Минфина РФ,

Министерства экономического развития и торговли РФ, Федеральной налоговой службы РФ, Федеральной службы государственной статистики, маркетинговые планы и показатели финансовой отчетности предприятий холдинговой структуры группы компаний "РосКонтракт" Саратовского региона, материалы периодических отечественных и зарубежных изданий по изучаемой проблеме.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в обосновании и совершенствовании методики учета хозяйственных операций в рамках осуществления совместной деятельности и контроля за целевым использованием инвестиционных средств участника, ведущего общие дела товарищества.

Наиболее существенными научными результатами работы являются следующие:

- раскрыты особенности нормативно-правового обеспечения организации бухгалтерского учета и контроля совместной инвестиционно-строительной деятельности, обуславливающие вариантность учетного отражения хозяйственных операций простого товарищества;

- выявлена неоднозначность толкования в ПБУ 20/03 и ПБУ 19/02 вклада как объекта бухгалтерского учета при реализации совместного инвестиционно-строительного проекта по договору простого товарищества и предложен подход к организации его учета в качестве инвестиций;

- рекомендован порядок отражения инвестиций по договору простого товарищества с использованием субсчета 1 "Вклады по договору простого товарищества" счета 08 в учете товарищей-инвесторов;

- определены специфические объекты бухгалтерского и налогового учета (вклады; расходы простого товарищества; инвестиционная доля; налоговые обязательства товарищества), обуславливающие принципы формирования учетной политики товарища, ведущего общие дела;

- обоснован новый подход к использованию синтетических счетов бухгалтерского учета 19, 79, 86 при разработке рабочего плана участника, ведущего общие дела простого товарищества;

- разработана методика обособленного синтетического учета вкладов, расходов и инвестиционной доли участника, ведущего общие дела по договору простого товарищества;

- определен порядок формирования показателей отдельного баланса совместной деятельности участника, ведущего общие дела, основанный на новой экономической группировке имущественного комплекса простого товарищества;

- предложена методика проведения аудита хозяйственных операций совместной инвестиционно-строительной деятельности как специального задания по выделенным объектам бухгалтерского и налогового учета товарища, ведущего общие дела, (вкладам товарищей, расходам товарищества, инвестиционной доли выдела каждому товарищу, налоговым обязательствам товарищества).

Теоретическая и практическая значимость работы обусловлена актуальностью исследуемых проблем. Положения и выводы работы расширяют границы существующих исследований проблем отражения хозяйственных операций в рамках совместной деятельности в учете предприятий, входящих в холдинговую структуру, повышают контролируемость использования вкладов, расходов и ин-

вестиционной доли в рамках совместной деятельности и, в конечном итоге, дают менеджменту предприятий организационно-методический инструментарий при принятии управленческих решений по определению приоритетных направлений их совместной деятельности.

Результаты исследования могут использоваться при разработке отраслевых нормативных и методических документов, при подготовке методического обеспечения учебного процесса по специальным дисциплинам в высших учебных заведениях, в системе профессиональной подготовки и повышения квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров.

Апробация работы. Основные теоретические положения диссертационной работы и практические рекомендации исследования раскрыты в докладах на научно-практических конференциях, опубликованы в форме статей и тезисов в сборниках научных трудов и тезисов докладов, а также в отраслевых периодических изданиях, список которых приведен в конце автореферата. По результатам исследования опубликовано 6 работ общим объемом 2,32 п.л.

Отдельные предлагаемые рекомендации по отражению в бухгалтерском и налоговом учете доходов, расходов и налоговых обязательств в рамках совместной деятельности, и контролю за целевым использованием средств инвестирования приняты к внедрению в ООО «СаратовСтройКонтракт» Саратовской области.

Объем и структура работы. Работа имеет следующую структуру, определенную предметом исследования и совокупностью решаемых задач:

Введение

Глава 1. Теоретические аспекты учета и контроля инвестиционных средств в совместной деятельности

1.1. Особенности нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета и контроля совместной деятельности

1.2. Экономическая сущность понятия инвестиций как специфического объекта учета и контроля инвестиционно-строительной деятельности простого товарищества

Глава 2. Методические проблемы организации учета совместной деятельности

2.1. Проблемы учетного отражения хозяйственных операций товарищем-инвестором в рамках совместной деятельности

2.2. Специфика формирования учетной политики участника, ведущего общие дела простого товарищества

2.3. Особенности организации учета хозяйственных операций, участником, ведущим общие дела совместной деятельности

Глава 3. Учетно-аналитическое обеспечение контроля совместной деятельности в рамках простого товарищества

3.1. Специфика формирования контрольных показателей отдельного баланса совместной деятельности

3.2. Методика проведения аудита по целевому использованию средств совместной инвестиционно-строительной деятельности

Заключение

Библиографический список используемой литературы

Приложения

Объем диссертации составляет 152 страницы. Список использованной литературы содержит 144 источника. В работе 8 приложений, 28 таблиц, 5 рисунков.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Совместная инвестиционно-строительная деятельность является способом эффективного использования имеющихся ресурсов двух или нескольких как юридических, так и физических лиц, без создания юридического лица, путем подписания договора простого товарищества. Объединение имущества в рамках договора совместной деятельности позволяет решать производственные проблемы путем аккумуляирования финансовых, материальных и трудовых ресурсов на взаимовыгодной основе.

Варианты организации совместной деятельности определены в ПБУ 20/03 "Информация об участии в совместной деятельности" и главе 55 "Простое товарищество" ГК РФ.

В соответствии с действующими нормативно-правовыми актами информация по объектам учета совместной деятельности формируется по-разному в зависимости от форм совместной деятельности, что наглядно представлено в таблице 1.

Таблица 1. Объекты учета совместной деятельности в разрезе ее форм согласно действующим нормативно-правовым документам (ПБУ 20/03, ГК РФ)

Объекты учета совместной деятельности	Формы совместной деятельности	
	Совместно осуществляемые операции / Совместно используемые активы	Совместная деятельность
Вклад в совместную деятельность	Не обособляется от других активов участника и в состав финансовых вложений не включается	Отражается в составе финансовых вложений и в случае существенности показывается отдельной статьей
Активы, передаваемые для осуществления совместной деятельности	Включаются в состав активов участника совместной деятельности	
Обязательства, возникшие у участника	Отражаются в составе обязательств участника совместной деятельности	
Расходы, понесенные участником совместной деятельности	Включаются в состав расходов участника	Не включаются в состав расходов товарищей-инвесторов
Доходы, полученные участником совместной деятельности	Включаются в состав доходов участника	Не включаются в состав доходов
Прибыль или убыток от хозяйственных операций совместной деятельности	Включается в состав финансовых результатов по обычным видам деятельности	

Наиболее приемлемой формой при реализации инвестиционно-строительных проектов является совместная деятельность, в рамках которой осуществляется процесс инвестирования путем объединения ресурсов по договору простого товарищества. Кроме того, простота процедуры оформления договора простого товарищества, не требующего государственной регистрации, делает его привлекательным для организаций, которые временно объединяют свои усилия, знания и

имущество для извлечения прибыли или достижения какой-либо иной не противоречащей закону цели.

Следует отметить, что в договорах простого товарищества в строительстве (на практике их называют также договорами "долевого участия", "участия в долевом строительстве", "о совместной деятельности", "об инвестировании долевого строительства") должны предусматриваться разделы, характеризующие: предмет совместной деятельности; сроки и ориентировочную сметную стоимость строительства; виды вкладов и порядок их внесения; распределение обязанностей товарищей; порядок отражения хозяйственных операций по совместной деятельности; порядок досрочного выхода товарища.

Рассматривая порядок отражения в учете вкладов по договору простого товарищества, выявлено, что нормативно-правовыми документами (ПБУ 20/03 "Информация об участии в совместной деятельности" и ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений") вклады определены как финансовые вложения. Однако, вклады по договору простого товарищества не могут рассматриваться как финансовые вложения, поскольку осуществляются не только денежными средствами, но и в виде основных средств, нематериальных активов, материалов. Кроме того, следует особо отметить, что исходя из понятия финансовых вложений, представленного в ПБУ 19/02, под ними понимаются вклады в уставный капитал, что предполагает создание юридического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность на неопределенное будущее, а договор простого товарищества не предполагает создание организации, имеющей юридический статус. Поэтому под вкладами по договору простого товарищества автором рекомендовано понимать как финансовые так и реальные инвестиции, которые участники договора простого товарищества направляют для осуществления совместной деятельности. При этом в экономической литературе существует точка зрения, согласно которой затраты на осуществление инвестиций собирают на счете 08.

Соглашаясь с общим подходом к отражению инвестиций в учете инвесторов, и учитывая нормы Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, предлагаем вклад по договору простого товарищества отражать у товарища-инвестора на субсчете 1 "Вклады по договору простого товарищества" счета 08 вместо предусмотренного ПБУ 20/03 и Планом счетов субсчета "Вклады по договору простого товарищества" счета 58 "Финансовые вложения". Согласно ПБУ 20/03 активы, вносимые в счет вклада, должны отражаться товарищем-инвестором по стоимости, согласованной в договоре.

В рамках совместной деятельности учет хозяйственных операций, как правило, осуществляет уполномоченный участник простого товарищества путем ведения обособленного учета. Однако, как показали проведенные исследования нормативно-правовой базы в части правил отражения хозяйственных операций по осуществлению совместной деятельности товарищем, ведущим общие дела, не достаточно отрегулирован вопрос организации обособленного бухгалтерского и налогового учета объектов совместной деятельности, таких как: вклады; расходы простого товарищества; инвестиционная доля; налоговые обязательства товарищества.

Для решения этой проблемы требуется формирование отдельной учетной политики, основным элементом которой является рабочий план счетов, фрагмент которого представлен в таблице 2.

Таблица 2. Фрагмент рабочего плана учета совместной деятельности участником, ведущим общие дела по договору простого товарищества

Счета, регламентированные		Рекомендованные автором	
ПБУ 20/03	Планом счетов	Синтетические счета	Субсчета
08 "Вложения во внеоборотные активы"		08 "Вложения во внеоборотные активы"	08-1 "Затраты по строительству объекта в рамках совместной деятельности"
19 "НДС по приобретенным ценностям"		19 "НДС по приобретенным ценностям"	19-4 "НДС по приобретенным ценностям, подлежащий распределению между товарищами"
-	79 "Внутрихозяйственные расчеты"	79 "Внутрихозяйственные расчеты"	79-1 "Расчеты по покрытию затрат на совместное строительство"
80 "Вклады товарищей"	80 "Уставный капитал"	86 "Целевое финансирование"	86-1 "Вклады товарищей"
84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"		79 "Внутрихозяйственные расчеты"	79-2 "Расчеты по передаче доли в совместно строящемся объекте"

Как видно из таблицы, при формировании рабочего плана счетов у участника, ведущего общие дела по договору простого товарищества, не предусматривается использование:

- счета 80 "Вклады товарищей", так как вклады по договору простого товарищества нельзя рассматривать как вклады в уставный капитал, поскольку у товарищества отсутствует статус юридического лица, поэтому для отражения хозяйственных операций по инвестированию в размере сумм согласно договору простого товарищества рекомендуем применять счет 86 "Целевое финансирование" субсчет "Вклады товарищей";

- счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", так как неправомерность его применения объясняется тем, что чистая прибыль распределяется и используется по назначению на балансах товарищей-инвесторов, а не у товарища, ведущего общие дела. В целях правильного отражения хозяйственных операций по распределению результатов совместной инвестиционно-строительной деятельности, а именно: выделения инвестиционной доли каждому товарищу, рекомендуем участнику, ведущему общие дела, отражать ее как задолженность на счете 79 субсчет "Расчеты по передаче доли в совместно строящемся объекте". При этом проведенные в учете участника, ведущего общие дела, хозяйственные операции, связанные с деятельностью товарищества, рекомендуем оформлять документально путем выписки извещения (авизо) с отражением на специальном субсчете "Расчеты по покрытию затрат в совместном строительстве", открытому к счету 79.

При формировании обособленной учетной политики одним из основных вариантных вопросов методики ведения бухгалтерского учета является порядок

распределения доходов между участниками простого товарищества, который зависит от целей создания простого товарищества: извлечение прибыли или достижение иной цели, в частности строительство объекта с целью получения его в собственность.

Так, если простое товарищество создается в целях извлечения прибыли, то согласно ПБУ 20/03 прибыль и убытки от совместной деятельности отражаются на счете 99 "Прибыли и убытки". При этом согласно Плану счетов по окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается, а сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается заключительной записью со счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Однако отражение прибыли в учете совместной деятельности в отсутствии чистой прибыли с методической точки зрения не совсем правомерно. Это объясняется тем, что прибыль после налогообложения в соответствии с действующим законодательством по совместной деятельности распределяется и используется по назначению на балансах по основной деятельности товарищей-инвесторов.

В настоящее время нерешенным является вопрос порядка начисления и принятия к вычету сумм НДС по совместной инвестиционно-строительной деятельности, осуществляемой в рамках договора простого товарищества:

- при приобретении одновременно для основной и совместной деятельности одинаковых товарно-материальных ценностей у одних и тех же поставщиков;
- при составлении налоговых деклараций участниками товарищества, где указываются общие обороты, относящиеся к основной и совместной инвестиционно-строительной деятельности.

Для идентификации товарища, ведущего общие дела в акцептованных счетах-фактурах за поставленные товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги, выставленные простому товариществу, рекомендуем ввести дополнительный реквизит, позволяющий обособить товарно-материальные ценности, относящиеся к деятельности простого товарищества - "ПТ" (простое товарищество), а для обособления суммы НДС, относящейся к деятельности простого товарищества рекомендуем ввести дополнительную строку в декларации по НДС "НДС по договору простого товарищества".

Особо следует отметить проблему, связанную с налоговыми вычетами по НДС у остальных участников простого товарищества, поскольку в счете-фактуре, выписанном на имя товарища, ведущего общие дела, указывается общая сумма НДС без указания суммы НДС, приходящейся на каждого товарища-инвестора. В экономической литературе по этому вопросу существует точка зрения, заключающаяся в том, что до совершения каких-либо хозяйственных операций в рамках совместной деятельности товарищами оформляется соглашение, в котором указываются доли, подтверждающие правомерность принятия суммы НДС к вычету каждым товарищем. Решение проблемы путем подписания соглашения, которое необходимо прикладывать к налоговой декларации по НДС, считаем одним из вариантов правильного решения при принятии к вычету НДС у участников простого товарищества.

Исследуя вопросы налогообложения в простом товариществе, выявлена проблема в определении суммы амортизации по объектам основных средств, лежащей в основе расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Так, при расчете амортизации можно использовать установленную договором стоимость, определяемую исходя из денежной оценки вклада, или первоначальную (остаточную) стоимость, подтвержденную данными налогового учета участника, передающего эти объекты в совместную деятельность. Однако первый вариант противоречит правилам, установленным пунктом 1 статьи 257 и подпунктом 2 пункта 1 статьи 277 Налогового кодекса, поскольку денежная оценка вклада, согласованная товарищами, не имеет никакого отношения к сумме фактических затрат на приобретение соответствующих объектов основных средств, поскольку товарищество не приобретало и, соответственно, фактических затрат по приобретению основных средств не понесло. Второй вариант является более правильным, поскольку первоначальная стоимость объекта, по которой он числится в налоговом учете передающей стороны представляет собой сумму фактических затрат на приобретение объекта. Однако, следует отметить, что такой порядок Налоговым кодексом не регламентируется. Из этого следует, что действующие правила не запрещают внесение основных средств по стоимости, согласованной сторонами в договоре простого товарищества, в том числе и по более высокой оценочной, а это, в свою очередь, позволяет увеличить сумму начисляемой амортизации, влияющей на размер финансового результата участника-инвестора совместной деятельности.

Важным при формировании информации об инвестиционном потенциале простого товарищества является составление форм отчетности согласно ПБУ 20/03, предусматривающих наличие специальных показателей, характеризующих особенности проведения хозяйственных операций простого товарищества. Однако для юридически правомерного обособления общего имущества участника, ведущего общие дела товарищества, от имущества, используемого в его основной деятельности, требуется составление самостоятельного (обособленного) баланса. При этом законодательство и иные нормативные акты не раскрывают понятия "обособленный учет операций на отдельном балансе", который, в свою очередь, не может быть признан самостоятельным, поскольку простое товарищество не является юридическим лицом. В то же время, этот баланс не может быть также признан и отдельным, так как под последним в бухгалтерском учете понимается выделенное имущество обособленного подразделения. В соответствии с п.8 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" данные отдельных балансов включаются в сводный баланс юридического лица, а активы и пассивы обособленного баланса совместной деятельности не включаются в бухгалтерский баланс участника, ведущего общие дела товарищества, и участников-инвесторов. Отдельный же баланс товарища, ведущего общие дела, предполагает иную экономическую группировку имущества совместной деятельности и источников его образования, формируемую товарищем, ведущим общие дела, в порядке, установленном договором простого товарищества.

Для обеспечения системного подхода к решению существующей проблемы предложено сгруппировать статьи активов и пассивов баланса совместной дея-

тельности таким образом, чтобы установить прозрачность при учете долевой собственности участников товарищества (табл.3).

В предлагаемом отдельном балансе совместной деятельности не используются статьи собственного капитала, что обосновывается отсутствием юридического статуса у простого товарищества, а отсутствие статей долгосрочных обязательств - нарушением принципа непрерывности деятельности, поскольку простое товарищество при достижении цели ликвидируется.

Таблица 3. Рекомендуемая структура отдельного баланса совместной деятельности

АКТИВ	ПАССИВ
I. Внеоборотные активы Нематериальные активы Основные средства Прочие внеоборотные активы	III. Целевые средства Вклады товарищей
II. Оборотные активы Запасы в том числе: сырье, материалы и другие аналогичные ценности затраты в незавершенном производстве готовая продукция и товары для перепродажи расходы будущих периодов Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) в том числе: - покупатели и заказчики - по покрытию убытков простого товарищества Денежные средства Прочие оборотные активы	IV. Краткосрочные обязательства Кредиторская задолженность в том числе: поставщики и подрядчики задолженность перед персоналом простого товарищества по оплате труда задолженность по выплате вознаграждения участнику, ведущему общие дела задолженность перед государственными внебюджетными фондами задолженность по НДС (в соответствии с договором совместной деятельности об уплате НДС участником, ведущим общие дела) прочие кредиторы Задолженность по выделу доли товарищам-инвесторам
БАЛАНС	БАЛАНС

Большую значимость при ведении совместной инвестиционно-строительной деятельности приобретают вопросы организации контроля за целевым использованием средств, достоверностью исчисления расходов и определения доли в строящемся объекте, подлежащей передаче товарищам-инвесторам, а также за возвратом имущества при прекращении договора простого товарищества. При этом, следует отметить, что вопросы организации контроля совместной деятельности не регламентированы нормативно-правовыми актами и недостаточно освещены в экономической литературе. Это потребовало разработки методики

проведения аудита целевого использования инвестированных средств товарищами-инвесторами по договору простого товарищества.

На основе исследований экономической литературы и нормативно-правовых актов по организации аудита разработан порядок проведения аудита совместной инвестиционно-строительной деятельности товарища, ведущего общие дела, который заключается в проверке:

1) наличия инвестированных средств в строительство по договору простого товарищества;

2) полноты и правильности синтетического учета хозяйственных операций по использованию инвестированных средств в рамках договора простого товарищества.

При аудите наличия инвестированных средств проверяются документы, подтверждающие существование прав на вклады по договору простого товарищества. Так, основными первичными документами, на основании которых учитываются вклады, являются: договор простого товарищества; акты приемки-передачи материальных ценностей; платежные документы; инвентаризационные описи материальных ценностей; авизо. Поскольку эти документы связаны с порядком перехода права собственности они подлежат особо тщательной проверке на наличие таких условий как: цель приобретения и срок, в течение которого предполагается использовать инвестированные средства.

При проверке использования инвестированных средств по договору простого товарищества необходимо установить правильность:

- списания материальных расходов, поскольку эти расходы составляют 65-80% общей себестоимости строительно-монтажных работ;

- начисления расходов по оплате труда рабочих, поскольку такие затраты составляют около 10% в общей себестоимости строительно-монтажных работ;

- учета накладных расходов совместной инвестиционно-строительной деятельности, которые в соответствии со сметой возводимого объекта относят в раздел прочие затраты;

- оформления сдачи-приемки выполненных строительно-монтажных работ на объекте.

При установлении правильности списания материальных расходов необходимо проверить направления включения стоимости основных материалов (кирпич, цемент, щебень, песок, железобетонные конструкции, пиломатериалы) в основную или совместную инвестиционно-строительную деятельность товарища, ведущего общие дела. При этом проверяются материальные отчеты о нормах списания основных материалов по возводимому объекту (ф. М-29) и форма КС-2 «Акт о выполненных работах». Особое внимание следует обратить на списание вспомогательных материалов, которые не раскрываются в форме М-29, и требуют дополнительного изучения первичной документации.

При проверке расходов по оплате труда существенное значение имеет соблюдение порядка распределения заработной платы основного производственного персонала между объемами производства, осуществляемого в рамках основной и совместной деятельности. Отсутствие нормативно-правового регулирования порядка распределения сумм начисленной оплаты труда между основной и

совместной деятельностью товарища, ведущего общие дела, предоставляет право определять нормативы и порядок распределения начисленных сумм товарищу, ведущему общие дела согласно учетной политике. Объектом проверки является обоснованность базы распределения между основной и совместной деятельностью товарища, ведущего общие дела. Сложность выбора базы распределения заключается в том, что основная деятельность товарища, ведущего общие дела по совместной инвестиционно-строительной деятельности, может быть в другой сфере экономики (промышленность, торговля, услуги), что приводит к невозможности установления базы распределения и использования традиционных методов, таких как заработная плата рабочих или прямые затраты. В решение этой проблемы рекомендуем обосновывать базы распределения с использованием метода АВС (функциональный метод), согласно которому описываются функции каждого сотрудника и рассчитывается доля их участия при возведении объекта. Эта система предполагает проследить расходы до конкретных объектов через систему носителей затрат (нормо-часы, смено-машины, кв.м.). Проверяя правильность начисления оплаты труда рабочим, обслуживающим строительные машины, механизмы и автотранспорт, необходимо обосновать распределение затрат на содержание строительных машин и механизмов между основной и совместной инвестиционно-строительной деятельностью участника, ведущего общие дела, путем проверки путевых листов, нарядов.

Следует отметить, что порядок формирования себестоимости прочих капитальных работ и прочих затрат занимает особое место при их проверке, поскольку именно в прочие затраты неправомерно включаются участником, ведущим общие дела товарищества, расходы, относящиеся к его основной деятельности; а не к совместной деятельности. Поэтому на данном этапе проверки необходимо опираться на следующие нормативные документы:

- Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, где определено, что прочие затраты отражаются в составе капитальных вложений в размере фактических расходов по их видам, предусмотренным в сметах;

- Методику определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации (МДС 81-35.2004), где утвержден Перечень основных видов прочих работ и затрат.

Проверку правильности отражения прочих работ и затрат необходимо проводить в разрезе глав сводного сметного расчета, что обеспечит выявление фактов выплат по компенсациям за сносимые строения и насаждения и потери, которые не должны быть завышены по сравнению с их рыночной ценой. При этом изучаются первичные документы по оплате за изымаемый земельный участок; возмещению убытков, причиненных пользователям земли изъятием, и убытков в виде упущенной выгоды, обусловленных прекращением получения ежегодного дохода пользователями изымаемых земель.

Особое внимание должно уделяться затратам на содержание товарища, ведущего общие дела, которые включаются в состав накладных расходов по договору простого товарищества. В частности, необходимо проверить правильность отнесения на баланс совместной деятельности затрат по:

- ведению общего банковского счета, используемого для основной и обособленной деятельности;
- оплате услуг электроэнергии, теплоэнергии, канализации, оказываемых как основной деятельности, так и совместной деятельности товарища, ведущего общие дела;

- начислению заработной платы и расчету единого социального налога административно-управленческому персоналу товарища, ведущего общие дела, осуществляющего функции как для основной деятельности, так и совместной.

Другим существенным элементом проверки накладных расходов является установление правильности начисления вознаграждения товарищу, ведущему общие дела, которое со стороны совместной деятельности рассматривается как расходы, а со стороны основной деятельности - как доходы.

При проведении аудита, как показали исследования, необходимо выявить доход в виде разницы между инвестированными средствами и затратами на строительство объекта, поскольку такой доход подлежит возврату товарищам-инвесторам.

При проверке полноты оформления хозяйственных операций по сдаче-приемке выполненных строительно-монтажных работ на сумму инвестированных средств товарищами-инвесторами необходимо обратить внимание на правильность определения товарищем, ведущим общие дела товарищества, объема выполненных работ, который формируется у товарища, ведущего общие дела, нарастающим итогом с начала строительства. Кроме того, по завершении строительства объекта необходимо проверить своевременность составления документов товарищем, ведущим общие дела товарищества, по оформлению сдачи строительно-монтажных работ: КС -11 и КС-14.

Таким образом, основная цель проверки заключается в правомерности отнесения товарищем, ведущим общие дела, расходов между основной и совместной инвестиционно-строительной деятельностью путем: изучения информации, содержащейся в первичных и сводных документах, регистрах бухгалтерского учета и отчетности; установления правильности корреспонденций счетов, отражающих хозяйственные операции по совместной деятельности, и их соответствия нормативно-правовым актам.

Проведенное исследование по организации учета и контроля инвестиционно-строительной деятельности простого товарищества позволило сформировать потоки учетно-контрольной информации об объектах бухгалтерского и налогового учета этой деятельности, что наглядно представлено на рис.1.

В заключении диссертации сформулированы основные результаты исследования, выводы по наиболее значимым проблемам, направленные на совершенствование учета и контроля хозяйственных операций совместной инвестиционно-строительной деятельности по договору простого товарищества.



Рис.1. Учетно-информационные потоки при организации обособленного учета и контроля совместной инвестиционно-строительной деятельности

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. Ищенко А.А. Учет инвестиций во внеоборотные активы и источников их финансирования // Вестник Самарского государственного экономического университета - №5 (23)/ - 2006. - 0,5 п.л.
2. Ищенко А.А. Некоторые аспекты оптимизации учета и контроля хозяйственных операций совместной деятельности // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. - №4 (28). - 2009. - 0,5 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

3. Ищенко А.А. Принципы и правила организации бухгалтерского и налогового учета в рамках договора совместной деятельности в строительстве // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы всерос. науч.-практ. конф., г. Иркутск, 22 апреля 2009 г. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2009. - 0,3 п.л.
4. Ищенко А.А. Проблемы нормативного регулирования учета совместной деятельности // Сборник «Состояние и развитие бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита». изд. ВолГУ г.Волгоград, 2009 - 0,32 п.л.
5. Ищенко А.А. Методика контроля целевого использования инвестированных средств по договору совместной деятельности // Слагаемые качества обучения студентов в гуманитарном Вузе: Сб. Матер. Шестой меж. регион. науч. – метод. конф. Тольятти, 24-25 сентября 2009/ фил. НОУ ВПО СаГа в г. Тольятти – Самара: Самар. гуманит. акад.; 2009, - 0,45 п.л.
6. Ищенко А.А. Порядок разработки программы проведения аудита совместной инвестиционно - строительной деятельности // Сборник научных трудов по итогам научно-практической конференции «Экономика и эффективность организации производства», выпуск № 11, г. Брянск, 2009 год. - 0,25 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 09.11.2009

Бумага типогр. №1

Печать офсетная

Заказ 429

Формат 60х84 1/16

Гарнитура "Times"

Уч.-изд. л. 1,0

Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.

10~